



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-5-2020

Αριθμ. Αποφ.: 839

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., και το συμπληρωματικό υπόμνημα που απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και διακριτικό τίτλο «...» νομίμως

εκπροσωπούμενης, με έδρα στο ... και αντικείμενο εργασιών «Δημοσκόπηση ερευνών αγοράς, οργάνωση συνεδρίων» και του από 10-2-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος, κατά της με αριθμ. .../20-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από 12/02/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 4.360,00€, λόγω λήψης τριών εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας 21.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 4.222,00€ για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 21.800 € X 20% = 4.360,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ' Ν.4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. .../20-11-2019 εντολής ελέγχου, με αφορμή το υπ' αριθμ. .../6-11-2019 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη έκθεση επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εταιρεία «...» με Α.Φ.Μ.: Σύμφωνα με αυτό, η εταιρεία «...» με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Φύλαξης, έρευνες αγοράς, υπηρεσίες εφαρμογών στην πληροφορική» κ.α., διαπιστώθηκε ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων, δεδομένου ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Μεταξύ των ληπτών της ως άνω επιχείρησης ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία όπως διαπιστώθηκε, εντός του 2013 έλαβε τα εξής Τιμολόγια:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή αξία
Τ.Π.Υ.	.../13-12-2013	8.500,00
Τ.Π.Υ.	.../13-12-2013	8.500,00

Τ.Δ.Α	.../16-12-2013	4.800,00
ΣΥΝΟΛΟ		21.800,00

Από τον παρόντα έλεγχο στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω Τιμολόγια αφορούν τεχνικά έργα της προσφεύγουσας που ανατέθηκε προς εκτέλεση (ανάδοχος) στην εκδότρια, για εργασίες έρευνας ερωτηματολογίου και συνεντεύξεων, σύνταξης επιχειρηματικού σχεδίου και εύρεσης φωτοτυπικού κέντρου για πραγματοποίηση ψηφιακών εκτυπώσεων, προώθηση και αποστολή. Η προσφεύγουσα καταχώρησε τα επίμαχα τιμολόγια στα λογιστικά της βιβλία και τα εξόφλησε μέσω τραπεζικού συστήματος. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε τα επίδικα τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../21-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι κατά τη συναλλαγή της με την εκδότρια των τιμολογίων έλαβε όλα τα απαραίτητα μέτρα για τη διασφάλισή της. Οι εργασίες που αναφέρονται στα τιμολόγια έχουν πραγματοποιηθεί. Τα ληφθέντα τιμολόγια ήταν νόμιμα και όχι πλαστά. Η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε καλοπίστως, δεδομένου ότι η εκδότρια, μέσα από διάφορες ιστοσελίδες εμφανίζεται να διοργανώνει πολλές εκδηλώσεις, site στα επιμελητήρια Κυκλάδων, Θεσπρωτίας, Φθιώτιδας, Τρικάλων κ.α. Τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος και αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ η εκδότρια φέρεται ότι έλαβε τιμολόγια αξίας 4.166.604,63€ εκ των οποίων αξία 4.033.855,95€ αφορούσε εικονικές συναλλαγές. Επομένως οι υπόλοιπες συναλλαγές ποσού 132.748,68€ είναι πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του ΚΒΣ, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, τη ΣτΕ 533/2013, τις Πολ. 1210/2013, Πολ. 1249/2013 και Πολ. 1097/2016 και τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ 134/2016, καθώς επίσης και το γεγονός ότι η εκδότρια διέθετε αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο τόσο κατά το 2013, όσο και κατά το 2015.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το

οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Παρόμοιες διατάξεις με τις ανωτέρω ισχύουν από 1/1/2014 με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 (αρ.55 παρ.1 περ.ε').

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο

σύνολό της συναλλαγής, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν. 4174/2013, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/26-7-2013), τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2014, ενώ ειδικότερα το αρ 55 παρ.2 από τη δημοσίευσή του.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2, περ. γ' υποπερ.ββ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' (λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου) μειώνεται ως εξής:

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].

Τα ως άνω δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ' της περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφηκαν με την παρ. 10 του άρθρου 48 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 &5 του Ν. 4337/2015 «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. [186/1992](#), Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) και [55](#) του ν. [4174/2013](#) και κατά

την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.2 του άρ.55 του Ν.4174/2013».

Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διατάξεις, συνάγεται ότι η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα διάταξη της παρ. 1 της ΠΟΛ. 1249/21-11-2013, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της παρ.2 περ.γ' υποπερ.ββ' του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, σε κάθε περίπτωση, δε τυγχάνει εφαρμογής στην κρινόμενη χρήση (2013), όπου για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 25/9/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εκδότη.

Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης «...» ΑΦΜ .. που παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα στη χρήση 2013, κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής στην εταιρεία «...» ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ ούτε στη δηλωμένη έδρα της ..., ούτε στα δύο υποκαταστήματα, επί της οδού ... και επί της οδού Επίσης, ο διευθύνων σύμβουλος αυτής δεν βρέθηκε ούτε στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του, ούτε στη διεύθυνση της ατομικής του επιχείρησης, ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

2. Η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής ή μεταφοράς της έδρας ή των υποκαταστημάτων.

3. Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.

4. Από καταγγελίες προέκυψε ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Πιο συγκεκριμένα, στη χρήση 2013 από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε ότι έλαβε από τέσσερις προμηθευτές της, στους οποίους πραγματοποιήθηκε έλεγχος, εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 4.033.855,95 € (συνολικά δηλώνεται ως λήπτρια στοιχείων αξίας 4.166.604,63€), ενώ από τις καταστάσεις πελατών της ίδιας χρήσης προέκυψε η έκδοση τιμολογίων αξίας 4.201.675,93€ τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής εικονικά στο σύνολό τους.

Από όλα τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η ... δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό, δηλαδή πρόκειται για έμπορο που δεν διέθετε παραγωγική δομή και συντελεστές, ούτε η ίδια παρέδωσε κάποιο έργο για το οποίο εξέδωσε τιμολόγιο.

Επειδή από τον έλεγχο της ΔΟΥ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης προέκυψαν για την προσφεύγουσα τα παρακάτω:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα επίμαχα τρία τιμολόγια εκδόσεως της «...» με Α.Φ.Μ.: ..., (Τ.Π.Υ. Α .../13-12-2013, Τ.Π.Υ. Α .../13-12-2013 και Τ.Δ.Α. Α .../16-12-2013) συνολικής καθαρής αξίας 21.800€ πλέον Φ.Π.Α. 4.222,00€, η οποία, όπως αποδείχθηκε, είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο.
- Τα ληφθέντα τιμολόγια φέρουν σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αρ. Μητρώου: ΕΗΡ13007898.
- Η προσφεύγουσα εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια, μέσω εμβασμάτων της Τράπεζας Πειραιώς.
- Δεν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια, ούτε η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παρόμοιες αγορές/λήψη υπηρεσιών από άλλους προμηθευτές.
- Για τις εν λόγω συναλλαγές συνάφθηκαν μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων τρία συμφωνητικά συνεργασίας που αφορούσαν την έρευνα ερωτηματολογίου με συνεντεύξεις, την υπεργολαβία σύνταξης επιχειρηματικού σχεδίου, την εκτύπωση βιβλίου, επιμέλεια, προωθήσεις.
- Η εταιρεία «...» με Α.Φ.Μ.: ... είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα και δεδομένου ότι προσκομίσθηκαν όλα τα στοιχεία από την ελεγχόμενη, από τα οποία προκύπτει ότι αυτή έχει λάβει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εν λόγω δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, ο έλεγχος θεώρησε τα ληφθέντα αυτά στοιχεία εικονικά αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του

εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετηθεί ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο τρόπο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλόπιστη συναλλαγή της με την εκδότρια, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, αφού ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια του έργου, η πολυπλοκότητα καθώς και το ύψος της αξίας του, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, επίσκεψη στις εγκαταστάσεις της εκδότριας ή έστω συναλλαγή με σύγχρονα μέσα (e-mail, τηλεδιασκέψεις), στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργηθούν υποψίες ή υπόνοιες για την ανυπαρξία των παραγωγικών της δομών, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε καλή τη πίστει, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από 21-1-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...», με ΑΦΜ ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../20-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.7 παρ.3&5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Πρόστιμο 21.800 χ 20%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.360,00 €	4.360,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.